



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 17

GZ. RV/0548-S/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-GmbH, Adr., vom 24. Juni 2011, vertreten durch Michael Wechselberger, Wirtschaftstreuhänder, 5020 Salzburg, Hüttenbergstraße 2/2, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 27. Mai 2011, St.Nr., betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 2007 bis 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Jahre 2011 wurde bei der Bw, deren Gesellschafter und Geschäftsführer P.B. ist (bis August 2009 zu 100 %, danach zu 50 % beteiligt), eine abgabenbehördliche Prüfung, die Umsatz- und Körperschaftsteuer 2007 bis 2009 betreffend, durchgeführt. Im Zuge dieser Prüfung wurde Folgendes festgestellt (siehe Prüfungsbericht vom 26.05.2011):

Tz 1 Verzinsung Darlehenskonto Geschäftsführer P.B.

Sachverhalt:

Das Verrechnungskonto des Geschäftsführers weist zu den geprüften Bilanzstichtagen nachfolgende Forderungen gegenüber dem Geschäftsführer auf. Eine Verzinsung wurde nicht vorgenommen.

Prüfungsfeststellung:

Die Verzinsung hat entsprechend Punkt III des Darlehensvertrages zwischen X-GmbH und Herrn P.B. mit 1,5 % Aufschlag zum Drei-Monats-Euribor zu erfolgen und stellt im selben Umfang eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Die Kest wird vom Gesellschafter getragen = 25 % Kest.

	2007	2008	2009
Stichtag 31.12. vor BP	95.090,37	63.841,57	61.283,84
Zinsen	1.446,40		
Stichtag 31.12. lt. BP	96.536,77		
Zinsen		3.530,29	
Stichtag 31.12. lt. BP		68.818,26	
Zinsen			1.585,53
Stichtag 31.12. lt. BP			67.846,06
Zinserträge lt. BP	1.446,40	3.530,29	1.585,53
VGA Gesellschafter	1.446,40	3.530,29	1.585,53
Steuersatz	25,00%	25,00%	25,00%
Kest lt. BP	361,60	882,57	396,38
	2007	2008	2009
EK aus GW vor BP	42.112,78	28.945,42	39.511,38
Zinserträge	1.446,40	3.530,29	1.585,53
außerbilanzmäßige Zurechnung VGA	1.446,40	3.530,29	1.585,53
EK aus GW nach BP	45.005,58	36.006,00	42.682,44

Im Hinblick auf die getroffenen Prüfungsfeststellungen erließ die Abgabenbehörde I. Instanz (soweit für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung) gemäß § 95 EStG 1988 Haftungsbescheide, mittels der sie bei der Bw Kapitalertragsteuer in Höhe von 361,60 Euro (2007), 882,57 Euro (2008) und 396,38 Euro (2009) geltend machte.

Gegen die genannten, mit 27.05.2011 datierten Bescheide brachte die Bw mit Schriftsatz vom 24.06.2011 Berufung ein. In der Rechtsmittelschrift bringt sie vor, im Rahmen der Bilanzierung 2010, die durch die Betriebsprüfung unterbrochen hätte werden müssen, sei festgestellt worden, dass für das an den Geschäftsführer zur Verfügung gestellte

kontokorrentmäßige Darlehen irrtümlich die Zinsen in den Jahren 2007 bis 2009 nicht erfasst worden seien. In der Folge sei dieser Irrtum bereinigt und die Zinsen entsprechend der vorliegenden Darlehensvereinbarung berechnet worden. Im Jahr 2011 seien, dieses Darlehen betreffend, erhebliche Rückzahlungen erfolgt, dies einerseits durch direkte Tilgungen, andererseits durch den Antrag auf Übertragung eines Finanzamtsguthabens. Ebenso seien auch die Darlehenszinsen für den Zeitraum 2007 bis 2009 in Höhe von 6.562,22 Euro beglichen worden. Von der Finanzbehörde sei jedoch nunmehr zusätzlich zum bereits bezahlten Betrag an Zinsen auch eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen worden, obwohl dies in der Schlussbesprechung und in der aufgenommenen Niederschrift nicht enthalten gewesen sei. Diese Vorgehensweise widerspreche jedoch den ausdrücklichen Regelungen der Körperschaftsteuerrichtlinien Rz 906. Bestehe eine Verpflichtung zur Verzinsung eines aufrechten Verrechnungskontos – so die angeführte Rz - bewirke eine irrtümlich verspätete Zahlung von Zinsen (erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres) oder eine aus anderen Gründen unterbliebene Anlastung (vgl. VwGH 20.04.1995, 94/13/0228), keine verdeckte Gewinnausschüttung, ausgenommen in Höhe der dadurch entgangenen Zinseszinsen (VwGH 30.05.1989, 88/14/0111). Eine verdeckte Gewinnausschüttung würde auch weiterhin das grundsätzliche Element der dauerhaften Zuwendung haben, welches im gegenständlichen Fall jedoch bereits in der Form nicht gegeben sei, als der Pflichtige bereits am Beginn des Jahres erhebliche Rückzahlungen auf das aushaltende Darlehen geleistet habe und dieses im Laufe des Jahres 2011 auch gänzlich tilgen werde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28.07.2011 wies die Abgabenbehörde I. Instanz die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung ihrer Entscheidung führt die Erstinstanz aus, da über mehrere Jahre hinweg keine Zinsen verrechnet worden seien, stelle sich die Frage, ob die formal abgeschlossene Zinsenvereinbarung – wobei beim vorgelegten Vertrag nicht eruier werden könne, wann er abgeschlossen worden sei und er aufgrund der Alleingesellschafterstellung des Hrn. B wohl auch nicht nach außen in Erscheinung getreten sei – ernst gemeint gewesen sei bzw. die Verrechnung der Zinsen von vornherein überhaupt gewollt gewesen sei. Da die Nachbuchung erst nach einer Betriebsprüfung, bei der dieser Punkt beanstandet worden sei bzw. nach Aufnahme einer neuen Gesellschafterin durchgeführt worden sei, sei dies zu verneinen. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass die laufende Verrechnung von Zinsen zumindest für die betreffenden Jahre von vornherein nicht gewollt gewesen sei. Die unterlassene Zahlung von Zinsen stelle daher eine verdeckte Ausschüttung dar, die auch durch eine nachträgliche Verbuchung der Zinsen bzw. Darlehenstilgungen nicht sanierbar sei.

Mit Schreiben vom 31.8.2011 beantragte die Bw die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Gewinnausschüttungen.

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Nichtverzinsung des Verrechnungskontos des Gesellschafter-Geschäftsführers P.B. eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt.

Vorweg ist der Bw beizupflichten, dass die Nichtverzinsung des Verrechnungskontos des Gesellschafter-Geschäftsführers P.B. als verdeckte Gewinnausschüttung nicht Thema der Schlussbesprechung am 25.5.2011 war und auch in der darüber aufgenommenen Niederschrift nicht enthalten ist. Die Einstufung als verdeckte Gewinnausschüttung erfolgte erst nach stattgefunder Schlussbesprechung durch den zuständigen Teamleiter anlässlich der Genehmigung des Aktes. Davon wurde der Rechtsvertreter der Bw am 27.5.2011 aber ausdrücklich durch den Leiter der Schlussbesprechung fernmündlich in Kenntnis gesetzt.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußereren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. VwGH 20.01.2010, 2007/13/0009, VwGH 29.07.2010, 2006/15/0215, VwGH 16.12.2010, 2007/15/0013 u.a.)

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, bewirkt die Hingabe eines zinsenlosen Darlehens durch eine Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter eine verdeckte Gewinnausschüttung (vgl. z.B. VwGH 30.05.1989, 88/14/0111, VwGH 06.02.1990, 89/14/0034, VwGH 22.10.1991, 91/14/0020, VwGH 15.03.1995, 94/13/0249). Desgleichen hat das Höchstgericht bereits mehrfach judiziert, dass auch eine unverzinsliche Verrechnungsforderung der Kapitalgesellschaft gegenüber dem Gesellschafter zu einer

verdeckten Gewinnausschüttung führen kann. Die verdeckte Gewinnausschüttung hat in diesen Fällen ihre Wurzel darin, dass dem Gesellschafter Geldmittel kreditiert werden, ohne dass dieser zur Zahlung von Zinsen verpflichtet wäre. Die verdeckte Gewinnausschüttung resultiert also letztlich aus der fehlenden Verpflichtung zur Zinsenzahlung (vgl. z.B. VwGH 30.05.1989, 88/14/0111, VwGH 20.04.1995, 94/13/0228).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Höchstgerichtes werden Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern nur dann steuerlich anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. z.B. VwGH 20.11.1996, 96/15/0015, VwGH 23.10.1997, 96/15/0180).

Außer Streit steht im gegenständlichen Fall, dass das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers P.B. im Zeitraum 2007 bis 2009 nicht verzinst wurde. Dieser Umstand wurde aber nicht, wie die Bw in ihrer Ausführungen dazulegen versucht, von ihr im Rahmen der Bilanzierung 2010 festgestellt, sondern vielmehr im Rahmen der stattgefundenen Betriebsprüfung aufgedeckt. Nachdem das Prüforgan auf diesen Punkt hingewiesen hatte, legte die Bw einen Darlehensvertrag vor, der folgenden Wortlaut trägt:

"DARLEHENSGEDECKT

Abgeschlossen am heutigen Tag zwischen

Die XGmbH mit Sitz Adr1, als Darlehensgeber einerseits

und

Herrn P.B. , wohnhaft in Adr1 .

I.

Die Firma XGmbH räumt Herrn B den Betrag von € 100.000,-- in Teilen als endfälliges Darlehen ein.

II.

Das gegenständliche Darlehen wird mit einer Laufzeit bis 31.12.2011 gewährt und ist in einem Betrag zurück zu zahlen.

III.

Das Darlehen wird bis zum 31.12.2011 mit einer Verzinsung von 1,5 % Aufschlag zum drei Monats Euribor zur Verfügung gestellt.

IV.

Für den Fall der nicht rechtzeitigen Rückzahlung wird vereinbart, dass das aushaltende Darlehen ab 31.12.11 mit einem Zinssatz von 4% über dem 3 Monatseuribor kontokorrentmäßig verzinst wird.

V.

Zwischen den Parteien wird vereinbart, dass eine vorzeitige Rückzahlung durch den Darlehensnehmer jederzeit möglich ist, ohne dass es zu einer Vorfälligkeitsentschädigung kommt.

VI.

Festgehalten wird, dass zwischen dem Einzelunternehmen P.B. und der XGmbH auch Geschäfte wie Mitarbeiterbeistellungen, Infrastrukturleistungen, Beistellung Kfz etc. stattfinden und werden diese Abrechnungen sodann auch für die Darlehensrückzahlung herangezogen.

Festgehalten wird auch, dass eine Gewinnausschüttung aus der XGmbH solange nicht an Herrn P.B. zur Auszahlung gelangt als noch offene Darlehen bestehen und somit diese vorrangig für eine Rückführung des aushaftenden Darlehens heranzuziehen ist.

X-GmbH
Straße
Ort
mobil:xxxxmail:yyyy"

P.B.

Zu dem vorgelegten Darlehensvertrag ist zu bemerken, dass in diesem Vertrag lediglich die Rede davon ist, dass die Bw dem Gesellschafter-Geschäftsführer P.B. ein endfälliges Darlehen in Höhe von 100.000 Euro mit einer Laufzeit bis 31.12.2011 gewährt, wann die Einräumung des Darlehens erfolgt, dazu fehlen jegliche zeitliche Angaben. Dem vorgelegten Vertrag lässt sich nicht entnehmen, ob es sich hiebei um eine rechtsgeschäftliche Vereinbarung handelt, deren Gültigkeit sich auch auf den in Rede stehenden Zeitraum 2007 bis 2009 erstreckt. Darüber hinaus mangelt es auch an jeglichen Anhaltspunkten dafür, dass die Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen wäre. Da die vorliegende Vereinbarung wesentliche Kriterien, die für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern gefordert werden, nicht erfüllt - so liegt weder ein Vertrag mit einem klaren und eindeutigen Inhalt vor, noch ist er nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen – bleibt allein schon deshalb für ihre steuerliche Anerkennung kein Raum. Dies bedeutet in weiterer Folge, dass steuerlich von einer Verpflichtung zur Zinsenzahlung nicht ausgegangen werden kann, sodass die Vorinstanz im Ergebnis zu Recht die Nichtverzinsung des Verrechnungskontos als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet hat.

Soweit die Bw in der Vorgangsweise der Behörde einen Widerspruch zu der Regelung in Rz 906 der Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 zu erkennen glaubt, vermag ihr die Berufungsbehörde darin nicht zu folgen. Die in der genannten Rz erfolgten Ausführungen stellen auf eine bestehende Verpflichtung zur Zinsenzahlung ab. Nur dann, wenn eine Verpflichtung zur Zinsenzahlung besteht (siehe dazu die in der Rz angeführten Erkenntnisse

des VwGH 20.04.1995, 94/13/0228 und 30.05.1989, 88/14/011), bewirkt eine irrtümlich verspätete Zahlung von Zinsen oder eine aus anderen Gründen unterbliebene Anlastung keine verdeckte Ausschüttung. Im vorliegenden Fall kann jedoch – wie vorhin aufgezeigt – steuerlich von einer derartigen Verpflichtung nicht ausgegangen werden.

Dass die Darlehenszinsen mittlerweile entrichtet und auf das Darlehen bereits zu Beginn des Jahres 2011 erhebliche Rückzahlungen geleistet wurden bzw. im Verlaufe dieses Jahres eine gänzliche Tilgung des Darlehens erfolgt (ist), vermag an der verdeckten Gewinnausschüttung nichts mehr zu ändern. Verdeckte Gewinnausschüttungen können nach Ablauf des jeweiligen Jahres nicht mehr mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden (vgl. VwGH 31.05.2011, 2008/15/0153, VwGH 25.11.2009, 2008/15/0039).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 9. Dezember 2013